

# 商法改正試案論評

## 資本準備金と繰延資産を中心として

平 尾 勇

### 目 次

#### I 序論

#### II 資本準備金について

1. 商法の見解
2. 会計原則の見解
3. 「問題点」に対する各界意見
4. 会計研究学会特別委員会報告

#### III 繰延資産について

1. 商法上の繰延資産
2. 法人税法上の繰延資産
3. 企業会計原則上の繰延資産
4. 繰延資産の償却

#### IV 「改正試案」論評

- 付1. 各界意見提出団体
2. 参考資料

### I 序 論

昭和61年5月15日付けで、法務省民事局参事官室より公表された「商法・有限会社法改正試案」（以下、「改正試案」という）においては、数多くの改正事項および検討事項が示されているが、その大部分はいわゆる制度にかかわる事項であり、特に最低資本金制度と会計監査（調査）と計算書類の公開

制度について大きな関心を集めている。従ってこれらについての論義の華やかさの蔭にかくれて会社の計算規定については、今回の「改正試案」は殆ど触れられていない。「改正試案」の四の計算・公開という項目の14に（計算規定等）があり次のように述べている。

14a 繰延資産及び繰延収益等（退職給与引当金の設定に伴う過去勤務費用、合併費用、割賦販売繰延損益等）について包括規定を設けるかどうかは、なお検討する。

14b 商法の計算規定に関し、小規模会社の特則を設けるかどうかは、なお検討する。

「改正試案」において、「なお検討する」とする項目は、文字通り検討事項として、一応掲出しておくと言った程度で、法律案への組み込みはむしろ先送りすることを予定したものの如くである。

なお、この「改正試案」に先行して、昭和59年5月9日付で、同じく法務省民事局参事官室から公表された「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点」（以下「問題点」という）においては、この点を次の如く表現していた。

#### 七 計算・公開に関する問題点

##### 13.（資本準備金等に関する包括規定）

資本準備金（商法第280条ノ11の差額等）及び繰延資産（従業員退職金制度の設定に伴って計上すべき退職給与引当金に見合う過去勤務費用等）について包括規定を定めるとの意見があるが、どうか。

注、包括条項によって計上された繰延資産については、一般的に配当可能利益の算定基準（商法第290条第1項参照）から控除することはどうか。

#### 十 合併に関する問題点

##### 14.（合併費用の繰延べ）

合併費用の繰延べについては、繰延資産に関する包括条項（七、13）で対処するとの意見があるが、どうか。

以下、「問題点」と「改正試案」との関連を含めて、この会計プロパーの問題について検討を加えることにする。

## II 資本準備金について

### 1. 商法の見解

「問題点」の七の13では、(資本準備金等に関する包括規定)というタイトルになっているが、「改正試案」の四の14では、(計算規定等)として、繰延資産及び繰延収益等の包括規定を設けることを検討することとしている。即ち、資本準備金が除外され、繰延収益が追加されていることが注目される。

資本準備金は、商法第288条ノ2第1項において、株式払込剰余金、減資差益、合併差益の3つが掲げられ、これは限定列举であると解されている。然し、企業会計上は、これ以外にも資本準備金があると主張される。資本助成を目的とする建設助成金、工事負担金、資本填補を目的とする贈与剰余金、債務免除益、貨幣価値変動に基づいて生じた保険差益などがこれである。これらも資本金及び資本準備金と同様に会社内部に維持さるべきもので、その性質上、配当・賞与その他名目のいかに問わず、外部に流出・処分してはならないものであり、また課税の対象たる所得の金額に算入すべきものではない。これを利益として認識し、配当や課税の対象とすることは、夫々の目的を十分に達成出来ないことになるとして、会計理論上はこれを資本剰余金と認識している。資本剰余金は、元本たる資本のうち、資本金以外の部分であって、それは資本金と同じく会社内部に維持さるべきであり、外部に流出・処分してはならないものである。資本剰余金は「質本取引によって生ずる剰余金」であり、「資本取引」とは、第一に元本である資本の払込み及び資本の贈与に基づく取引と第二に資本の修正となる取引をいう。かくて、資本剰余金は、その発生源泉別には、(i)資本払込取引に基づく払込剰余金、(ii)資本贈与取引に基づく贈与剰余金、(iii)資本修正取引に基づく資本修正剰余金に分けることが出来る。(i)の払込剰余金に属するものとしては、額面株および無額面株の発行価額のうち、資本金に組入れなかった株式払込剰余金があり、(従来は、額面株については株式発行差金、無額面株については払込剰余金として区別していた)、(ii)の贈与剰余金に属するものとしては、資本助成を目的とする建設助成金および工事負担金、資本填補を目的とする贈与剰余金

(私財提供益) および債務免除益などがある。さらに、(ハ)の資本修正剰余金に属するものとしては、減資差益、貨幣価値変動に基づいて生じた保険差益などがある。会社の合併については、それを資本払込取引とみる立場と、資本修正取引とみる立場があるが、商法は、合併により引継いだ純資産の額が交付した株式等の額よりも大きい場合に、その差額を発生原因別に分れることなく、その全額を、資本準備金とすべきことを規定し(商法第288条ノ2第1項5号)、但しそのうち、任意積立金・未処分利益など、留保した利益の金額に相当する部分は、資本準備金にしないことができるとしている(商法第288条ノ2第3項)。資本剰余金に属するものの中には、商法でその積立てを強制しているものと、法律上はその積立てが強制されていないものがある。前者は、商法上の資本準備金であり、商法第288条ノ2第1項に規定する株式払込剰余金、減資差益および合併差益の3つであり、これは例示的なものではなく、制限列举であり、従ってこれ以外は、会計理論上資本剰余金とされるものでも、すべて処分可能部分としての剰余金の中の任意積立金とされ、その発生年度においては、法人税法上の益金に算入されることになる。但し、これら建設助成金、工事負担金、保険差益等をそのまま益金として所得に算入し課税することは、それらによる資産取得等々々の目的を達成することを阻害することになるので、取得資産の圧縮記帳を認め、その圧縮額を損金に算入すると云ういわゆる圧縮記帳の方法による課税負担の緩和をはかっている。法人税法第4款、損金の額の計算の第6目、圧縮記帳、第42条、国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入、第45条、工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入、第47条、保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入、等の規定がある。

然し乍らこの圧縮記帳の制度は、「その他の資本剰余金」に対する課税の免除ではなく、課税の繰延べにすぎない。即ち固定資産の圧縮後の帳簿価額をその取得価額とみなして、減価償却限度額を算出することとしている(法人税法施行令第54条第3項)。従って、実際の取得価額に基づく計算に対して、毎年度の減価償却費が少くなり、その差額だけの所得が大きく算出され、税額が増大する。また圧縮記帳資産について除却、譲渡等があった場合の除

却損益、譲渡損益も圧縮後の帳簿価額を基礎として算出されるので、土地などの非償却資産についての、取得時の圧縮額の損金算入も除却損益、譲渡損益という形で益金に算入される。

法人税法第22条第2項の「益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」における「資本等取引」は、資本金および資本準備金の増減に係る対資本主取引を意味し、国庫補助金、工事負担金、保険差益等の「その他の資本剰余金」は含まれておらないものと解される。従ってこれらはすべて益金に算入されるのであり、ただ第42条より第51条の別段の定めによって、これら収益の発生年度における課税を圧縮記帳の損金算入によって後の年度に繰延べ、その後の減価償却費および除却損、譲渡損益の増減によって益金に戻し入れるのである。これは商法の資本準備金を株式払込剰余金、減資差益、合併差益の三つに限定し（第288条ノ2）利益準備金（第288条）と共に、法定準備金として、利益配当の可能額から除外したのであり（第290条）、従って、そのほかの「その他の資本剰余金」は、商法上は任意積立金の一種とみなされ、配当可能の額になる訳であり、法人税法上の益金算入と法律的整合性を保っている。

なお、法人税法施行令第80条は、固定資産の取得価額を直接圧縮する方法に代えて、損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法又は利益処分により積立金として積み立てる方法を規定している。これは、税法独自の制度である圧縮記帳方法による圧縮損は、商法の「相当の償却」に当たらないとして、商法第287条ノ2の特定引当金の規定を用いることによって、税法が商法との調整をはかったものと考えられる。しかし、圧縮記帳引当金を将来の減価償却費又は固定資産売却原価であるとして、「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ」計上するものと解することには疑問があり、企業会計原則においても、注解18、引当金について、を修正し、引当金の意義を明定したことにより、この税法の引当金方式を認めた規定は削除されなければならない。

## 2. 企業会計原則の見解

企業会計原則は、第一、一般原則の三に、資本取引と損益取引とを明瞭に

区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。とし、注解2に、資本取引と損益取引との区分について、の項を設け、(1)資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。として資本剰余金と利益剰余金を区別というよりも峻別すべきことを理由を挙げて強調している。そして、(2)において、商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる、としている。また、注解19、剰余金について、において、剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金とに分かれる。(1)資本剰余金、株式払込剰余金、減資差益、合併差益等 (2)利益剰余金 利益を源泉とする剰余金

これは、昭和49年の企業会計原則の一部修正において、旧注解7を上記の如く修正したものである。旧注解7は、(1)資本剰余金として、上記のほかに、再評価積立金、会社更生及び整理等に基づき生じた固定資産評価差益、資本的支出に充てられた国庫補助金（建設助成金）及び工事負担金、資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、貨幣価値の変動に基づき生じた保険差益等の資本取引によって生ずる剰余金、と記載されていた。この修正は、決してこれらのものを資本剰余金から除外したものではなく、昭和38年の修正のときの前文に云うところの、『商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになった』と云うことである。現行企業会計原則の注解(19)の(1)資本剰余金、株式払込剰余金、減資差益、合併差益等の『等』に含ませて、形の上で商法との整合性をはかったものと解される。

企業会計審議会の商法と企業会計原則との調整に関する意見書(昭和26年)の第12. 資本準備金 5. その他の資本準備金 において会計原則上資本剰余金として一般にみとめられる左の諸財源も、資本準備金としてみとめるよう改めること。(一)自己株式の売却益、(二)追出資を意味する株主の贈与ならびに欠損填補のための株主および債権者による債務免除益、(三)資本的支出にあ

てた国庫補助金、(四)資本的支出にあてた工事負担金、(五)再取得資金に充当した保険差益、これらの考え方は現在も生きており、同様に、税法と企業会計原則との調整に関する意見書（昭和27年）の第二 資本剰余金と利益剰余金との区分の 一、資本取引から生ずる剰余金（資本剰余金） 税法上においても、資本剰余金に対応する観念として資本積立金の制度を設定したが、その財源としては、プレミアム、払込剰余金および減資差益を認めるのみで資本取引の一部しかとり入れられていない。税法上においても、原則として資本剰余金と資本積立金の範囲を合致せしめるよう改めることが望ましい。(1) 資本の払込から所得は生じないこと。(2)資本の返還からは所得は生じないこと。(3)未実現の価値増加は所得でないこと。(4)株主の贈与および債務免除益は所得でないこと。株主以外の債権者の債務免除も原則として同様である。(5)資本的醸出を意味する贈与は所得でないこと。たとえば、建設助成のための国庫補助金等は、原則として資本剰余金として計上されなければならない。

以上の企業会計審議会の意見書の見解も、その大筋において現在も生きているものと解される。

### 3. 「問題点」に対する各界意見

「問題点」七、計算・公開に関する問題点、13（資本準備金等に関する包括規定）

資本準備金（商法第280条ノ11の差額等）及び繰延資産（従業員退職金制度の設定に併って計上すべき退職給与引当金に見合う過去勤務費用等）について包括規定を定めるとの意見があるが、どうか。

「改正試案」四、（計算規定等）14、a、繰延資産及び繰延収益等（退職給与引当金の設定に伴う過去勤務費用、合併費用、割賦販売繰延損益等）について包括的規定を設けるかどうかは、なお検討する。

「問題点」から「改正試案」への間に、資本準備金について包括規定を定める点が削除されて、完全に引き込まれていることについて、「問題点」に対する各界意見の分析によれば、次の如く総括している。

資本準備金および繰延資産につき、包括規定を定めることについては、資

本準備金について殊に消極意見が多い。会計サイド、経済界も必ずしも賛成ではない。

この「資本準備金について殊に消極意見が多い」と言う意見の総括によって、「改正試案」に資本準備金が削除されたようである。然し、このような意見の総括の仕方に問題があるように思われる。

第一に、「問題点」に関する各界意見のうち、この、七の13、資本準備金及び繰延資産の包括規定化について触れた団体は、他の項目に比し極めて少いことである。最低資本金制度、監査制度、決算公告・公開制度等の制度面の改正に関心が集中し、この純然たる「計算」の問題については、相対的に関心が薄らいだ訳であろう。

第二に、包括規定化に対する賛否は相半ばしており、決して反対意見が特に多くはない。

(1) 全体として賛成する意見の例

13、資本準備金等に関する包括規定

1. 各高等裁判所・地方裁判所 賛成七庁、反対1庁、その他4庁。

〔賛成の庁の意見〕

企業会計原則との不調和が目立つから包括規定を定めて調和を図るべきである。特に資本準備金については、企業の利益操作を防止するため資本取引と損益取引とを明瞭に区別したうえで、商法第288条の2で定める範囲をある程度広げる包括規定が必要である。

〔その他の庁の意見〕

税法等との統一化ができないか、改正作業の点からみると包括規定の方がよいかも知れない。

2. 九州大学商法研究会

七、13、について、商法においても包括的規定を設けて追加拡大することに賛成である。期間損益計算をはっきりさせる趣旨で、「当期の費用または損失を将来の営業年度に配分することが、相当であるとき」という規定の導入に賛成である。法人税法や企業会計原則の実務処理とあまりにかけ離れることは貸借対照表の一般法体系としての商法上の位置からよいことではない



からである。

### 3. 日本証券アナリスト協会

資本準備金及び繰延資産について包括的規定を設けることには賛成である。

(理由) 資本準備金

現行商法の規定上は資本準備金として積立てるのは、株式払込剰余金、減資差益及び合併差益に限定されているが、これ以上に、商法第280条ノ11の差額、保険差益等、資本準備金として経理することが適当であると思われる項目があるので、これらの項目を処理するため、資本準備金に関する包括的な規定を置くことに賛成である。

(2) 反対又は消極的意見の例

#### 1. 経済団体連合会

包括規定を設ければ、解釈上問題が生ずることがあり、限定列举の方が経理の明確化に寄与する。

#### 2. 日本船主協会

主旨了解なるも、会計の現状よりみて、資本準備金の包括規定は尚早ではないかと考える。

#### 3. 日本弁護士連合会

資本準備金及び繰延資産について包括規定を定めるとの意見には、資本準備金については反対し、繰延資産については原則として限定列举とし例外的に包括規定を定めることに賛成。

(理由)

包括規定を定めると会計処理上不当な処理が行われる虞れがあるので限定列举主義を維持し、必要な項目については明文で追加すべきである。

#### 4. 中央大学法学部商法研究会

資本準備金および繰延資産について包括規定をおくことは、その適否、種類、基準について解釈上の問題を多く生ずる現状では時期尚早と思われる。

(個別的に項目を増加する改正は必要)。

#### 5. 日本公認会計士協会

現行商法で定められている資本準備金以外のいわゆるその他の資本剰余金については、現状において企業会計上必ずしも意見が統一されておらず、資本準備金の定義を商法の規定で明定することは困難と認められ、また、現行実務上も特に問題を生じていないので、資本準備金に関する包括規定を制定することは、現状では適当でないと考えられる。なお、商法第280条ノ11の差額等、現行商法上資本準備金として規定すべきと考えられる事項がある場合には、個別に必要な規定改正を行って措置すべきであろう。

繰延資産に関しては、現行商法では、繰延資産として処理できる費用を限定的に定めているが、経営活動が高度に複雑化している今日、これに該当する費用は多様なものになっている。これに対応できるようにするために、包括規定の制度が必要である。

#### 4. 会計研究学会特別委員会報告

日本会計研究学会の特別委員会（新井清光委員長ほか委員8名より成る）が、昭和63年9月13日付で報告した「企業会計原則と商法計算規定」は、特に商法との関係において、企業会計原則の根本的な見直し（再構築）について、昭和61年度から2年間にわたる研究成果である。

この委員会報告の中で、資本剰余金と資本準備金に触れて次のように述べている。

##### 4-3-1 制度的整合性の欠如

昭和24年設定以来40年近い企業会計原則の変遷の過程によって、制度会計上の実践規範として整合性を欠いたものとなった例として、①商法における「包括規定」（基本原則）の設定、②商法における繰延資産の限定列举、③剰余金概念をめぐる商法との不一致、および④貸借対照表における固定資産の部および資本の部の用語等の不一致があげられる。①については、商法は昭和49年改正により、いわゆる斟酌規定（第32条第2項）が設けられた程度にとどまっている。②は、企業会計原則における繰延資産の非制限的思考とその提言に対して、商法は限定列举規定を置いている。③については、企業会計原則上では、「会社の純資産額が法定資本の額を超える部分」を剰余金

としているのに対し（注解19），商法上では資本金および法定準備金を超える部分と定めている（計算書類規則第34条第1項）。④の資本の部の分類においては、「企業会計原則」では、資本金と剰余金に区別し、剰余金を資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分すると定めている（同原則四の(三)）に対して、商法上では、資本金、法定準備金および剰余金に区分することとされている（同規則第34条）。

更に、4－3－2 理論的整合性の欠如 の項において、企業会計原則は、商法計算規定と会計法令との調整の必要上とはいえ、理論的に相互矛盾を生じているとして、いくつかの問題点を挙げている。その一つとして、「資本取引と損益取引の区分の原則」における資本剰余金と利益剰余金の区別について、首尾一貫性を欠いているとして次の如くのべている。

「企業会計原則」では、「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない」（第一 一般原則の三）と規定し、また、「注解」では剰余金を資本剰余金と利益剰余金に分け、資本剰余金に属するものとして「株式払込剰余金、減資差益、合併差益等」を掲げている（注19）。しかしながら、同「注解」では、「合併差益のうち消滅した会社の利益剰余金に相当する金額については、資本剰余金としないことができる」（注19、(1)）とも規定している。この結果、本来資本剰余金とされるべき合併差益の一部が利益剰余金になりうることになる。これは、商法計算規定（第288条ノ2第3項）との調整上止むをえない規定であるとしても、「商法調整意見書」の提言（第12の4）と矛盾しており、また理論的には一般原則に定める資本剰余金と利益剰余金の峻別規定とも抵触すると考えられる。また、贈与剰余金、保険差益等を含むその他の資本剰余金が、その他の剰余金の区分に表示され、結果的には利益剰余金と同性質のものとして取り扱われていることも指摘されるべき問題点であろう。

有形固定資産の貸借対照表価額については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額とする旨規定しているが、他方、「国庫補助金、工事負担金に相当する金額をその取得原価から控除することができる」と規定し、いわゆる圧縮記帳を認めている（第三 貸借対照表原則のD、注解24）。こ

の圧縮記帳の規定は、有形固定資産の貸借対照表価額に関する上述の規定と理論的な整合性を欠いており、今後国庫補助金、工事負担金等の会計学的性格についての吟味とともにその再検討が必要であると考えられるとしている。

以上の如く、「問題点」において挙げられていて、「改正試案」においては消滅している、資本準備金の包括規定の制定の項目は、「問題点」に対する各界の意見は賛否相半ばしており、少くとも削除に価するほどの賛否の差はない。

### Ⅲ 繰延資産について

#### 1. 商法上の繰延資産

商法は繰延資産として次の8つを限定列挙している。 1. 創立費（第286条）、2. 開業費（第286条ノ2）、3. 試験研究費（第286条ノ3）、4. 開発費（第286条の3）、5. 新株発行費（第286条の4）、6. 社債発行費（第286条の5）、7. 社債発行差金（第287条）、8. 建設利息（第291条）

何れも「貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得」として、これらの費用を次年度以降に繰延べるための会計手続として、貸借対照表の資産の部に計上することを認めている。昭和37年の商法改正までは、商法上、明文をもって認められた繰延資産は、創立費、新株発行費、社債発行差金、建設利息の4つであったが、その年の改正によって、さらに、社債発行費、開業費、開発費、試験研究費の4つが追加して規定された。そしてその際、繰延資産の一部を配当可能限度額の計算にかかわらしめると云う規定も新たに設けた。即ち、繰延資産のうち、開業費、開発費、試験研究費の3つについて、その合計額が法定準備金の額（その期に積立てられる利益準備金の額を含む）を超える場合には、配当可能利益の限度額を計算するに当って、債権者保護の見地から、その超過額を貸借対照表の純資産の額から控除することとしている（商法第290条第1項第4号）。

商法上は、現金、商品、建物などそれ自体換金能力をもち、支払財源となり得るものを本来の資産とし、換金能力のない繰延資産は擬制資産として、

本来的には貸借対照表能力のないものとして考えられる。費用支出の効果が将来にわたって発現するものについて、その効果がおよぶ期間に繰延べて配分するための会計手続として経過的に資産に計上する会計理論と会計手続を商法のなかに取り入れたものである。商法上、積極的に資産に計上するのではなく、「資産ノ部ニ計上スルコトヲ得」として、計上することも計上しないことも任意であり、むしろ資産に計上して次年度以降に繰延べないで、それらの支出年度の費用として処理することを期待し、会計上の費用配分の原則或は費用収益対応の原則に基づいて、繰延べることを止むを得ず認めることとしたものである。そして、資産に計上した場合は、これを五年以内或は三年以内に早期に均等額以上を償却することを規定しているのである。更に、商法が繰延資産を認める理由として、会社創立後なるべく早く配当できるようにし、または特別の試験研究のための支出等、特別の支出のために、利益配当額が少くなることを極力さけるという、主として、株主の利益のために設けられたもので、債権者保護を目的とする資本維持の原則の例外をなすという説明もある。

## 2. 法人税法上の繰延資産

法人税法第2条第1項第25号で、繰延資産なる用語を税法上次の如く定義している。

法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。

そして、その政令たる法人税法施行令第14条第1項において1号から9号まで掲げている。1号から8号までは、商法上の8項目の繰延資産そのままであるが、税法は、第9号として、次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものとして、5項目を挙げている。

- イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用
- ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用

ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用

ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したることにより生ずる費用

ホ イからニまでに掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用

そして、これら繰延資産の意義及び範囲については、法人税取扱通達 8-1-1 より 8-1-13 があり、例えば、令第14条第1項第9号のイ、(公共的施設等の負担金)に規定する「自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用」として、道路、堤防、護岸、その他の施設又は工作物の設置又は改良のために要する費用をあげ(8-1-3)、また、「共同的施設の設置又は改良のために支出する費用」として、法人がその所属する協会、組合、商店街等の行う共同的施設の建設又は改良に要する費用の負担金をいうとし、商店街等における共同的施設として、アーケード、日よけ、アーチ、すずらん灯等の例をあげている(8-1-4)。

このように、法人税法上の繰延資産は、商法上のそれよりも範囲が広く、令第14条第1項第9号の繰延資産については、スキー場のゲレンデ整備費用(8-1-9)や職業運動選手等の契約金等(8-1-12)社会や時代の変遷と共にその具体的事例は拡大され、此後とも増大するであろうことが考えられる。

### 3. 企業会計原則上の繰延資産

企業会計原則においては、第三貸借対照表原則二に、「資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に区分しなければならない」とし、一 D に、「将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる」として、繰延資産をいわゆる包括的に規定している。これは、注解15において、「これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。」としていることよりして明らかである。然し、四の(1) C において、「創立費、開業費、新株発行費、社債発

行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する。」としている。これは、繰延資産の範囲を商法上の8項目に限定し、またその償却についても、商法上の任意償却の規定に合わせて、特に償却方法に触れず、単に貸借対照表への記載方法を規定したものである。即ち、改正前の旧会計原則では、この四(イ)Cの当該個所は次の如くであった。

「創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費等の繰延資産は、一定の償却方法によって償却し、その未償却残高を記載する。」

即ち、旧会計原則は、繰延資産についてその範囲を限定したものではなく、例示してそれ以外にも範囲を拡張し得ることを示し、またその償却についても、一定の規則的な方法によるべきことを規定したものであった。

然し、商法上の繰延資産の規定との調整をはかるために、上述現行の四の(イ)Cの如く修正された。このことは、昭和38年11月5日、「企業会計原則の一部修正について」において、「しかし商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているので、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになったのである。」とのべていることよりして明らかである。然し、この修正が商法との調整をはかるための部分的なものであるために、繰延資産を包括的に規定した一D'の表現と首尾一貫しないものとなったのである。

企業会計原則の根本的な見直し(再構築)についての研究を目的とした日本会計研究学会の特別委員会(委員長 新井清光)が昭和63年9月13日付で行った「企業会計原則と商法計算規定」と題する報告において、4-3制度的・理論的整合性の欠如の項を設けて、この点を指摘している。そして、その原因について、「企業会計原則の修正が、首尾一貫した規範的会計理論に導かれた自律的見直しの成果では必ずしもなく、まして実務とのフィードバック関係をつうじたものではなく、むしろ、その多くが関係諸法令とくに商法との調整を趣旨としたピースミールのなものであったといえよう。その結果、これらの修正・拡張をつうじて企業会計原則の体系性と論理一貫性が損

なわれるといった状況さえ生まれた。」とのべている。

#### 4. 繰延資産の償却

商法は繰延資産をもって擬制資産とみなし、本来換金性がなく支払能力をもたないものに、企業会計の要求を受け入れて止むなく貸借対照表の資産の部に計上することを認めたものである。この考え方に基づいて、繰延資産の範囲を8項目に限定し、その範囲の拡張に極めて消極的である。

従って、資産の部に計上した後、成るべく早期に償却して消滅させることとし、創立費、開業費、試験研究費、開発費については5年以内に、新株発行費、社債発行費については3年以内に夫々均等額以上の償却を定め、社債発行差金は社債の償還期限内に、また建設利息については、年6%を超える利益の配当をする毎に其の超過額と同額以上の償却をなすべきことを規定している。「五年内二」であるから、3年でも2年でもよく、「均等額以上ノ償却」であるから、資産に計上したその年度に、その全額を償却してもよいわけである。

法人税法上の繰延資産の償却限度額は、「その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額」としているが（法第32条第1項）、その政令としての法人税法施行令第64条では、創立費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費（令第14条1号から7号まで）については、その繰延資産の額を以って償却限度額としている。即ち、社債の償還期間によって償却する社債発行差金は別として、商法上の繰延資産については、税法上もその全額を一挙に償却することを可能としているのである。これは、繰延資産をもって擬制的資産として早期償却を条件に消極的に資産計上を認めている商法の立場を税法上もより積極的に保証した形になっている。

然し、法人税法施行令第14条第1項の第9号の繰延資産すなわち税法独自の繰延資産については、資産への計上も償却も商法上の繰延資産のように任意ではない。

即ち、先づ繰延資産への計上について、商法上の8項目は、「貸借対照表



ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得」とし、資産への計上も支出時に全額費用として、資産に計上しないことも自由であり、資産への計上を義務づけているものではない。然し、法人税法独自の9号資産については、その支出する金額が10万円以上であれば、支出時の損金経理は認められず、すべて繰延資産に計上すべきことが強制されている。これは、法人税法施行令第134条に10万円未満の少額繰延資産の損金算入を認めることを規定していることより明らかである。更に、計上された繰延資産の償却についても、商法上の繰延資産（社債発行差金を除く）については、その繰延資産の額をもって償却限度額としている（法令第64条第1項第1号）ので、「5年以内（又は3年以内）二均等額以上」という商法の枠内において税法上も任意償却となっているのに対し、税法上の9号資産については、「費用の支出の効果の及ぶ期間」によって均分した額が償却限度額となっている（法令第64条第1項第2号）。「費用の支出の効果の及ぶ期間」は適正に見積ることになっているが（基通8-2-1）償却期間が具体的に表示されているものもある（基通8-2-3）。例えば、共同的施設の設置又は改良のために支出する費用として、商店街の共同のアーケード、日よけ、アーチ、すずらん灯等の負担費用については、償却期間5年となっている。従って、例えば、アーケード負担金500万円を支出した場合、必ず繰延資産に計上し、毎期の償却限度額は100万円である。これに対し、商法上の繰延資産としての開発費となるべき何千万円の支出も繰延資産に計上するもせざるも任意であり、たとえ資産に計上しても、その計上額が償却限度であるから、その全額を一挙に償却することができる訳である。これは商法の「5年以内二均等額以上ノ償却」という規定に合わせて、税法が償却限度額を定めたもので、法律相互間の整合性をはかった訳であろうが、法人税法の中で、繰延資産について、9号資産だけについて全く異った取扱いをして、整合性を欠く必要性は見当らないと思う。

#### Ⅳ 「改正試案」論評

「問題点」において、七 計算・公開に関する問題点の13、（資本準備金等に関する包括規定）として、資本準備金及び繰延資産について、夫々の範

囲を拡大する方法として、包括規定を定めることの可否が提示されたが、各界意見の集約の結果として、「改正試案」においては、四、計算・公開の14（計算規定等）として、資本準備金は削除されて、繰延資産及び繰延収益等について包括規定を設けるかどうかは、なお検討するとして提示された。このことについて以下いくつかの論点をあげて筆者なりの論評を加えることとする。

1. 今回の「改正試案」の主眼は、当初の「問題点」の表題に、大小（公開・非公開）会社区分立法とあるように、株式会社及び有限会社を大会社と小会社に区分して、夫々の規模に適応した法的規制の創設を目的としたものである。最低資本金の設定、経営管理機構、会計監査制度、計算書類の公告・公示制度など会社の制度面の改正が中心であり、またこれらは当該企業にとって、また、それらの関係団体にとって直接間接に大きな影響を受ける問題として、深い関心をもって賛否の論議がなされているところである。

最低資本金制度についても、資本金2千万円以下の株式会社が90%を占め、1千万円以下でも70%を越えている現状からすれば、たとえば、最低資本金を1千万円に切り下げても、その実現を見るまでには、株式制度の建前論だけでは割り切れない様々な抵抗が予想される。同様に、計算公開や監査制度についても、「試案」の「登記所への提出と公開」や「会計調査人」制度については、株式会社の有限責任の裏付けという理論に対しては、理論をもって対抗すべくもないが、これらが、法案として国会上程の段階で相当な物理的抵抗がなされるであろう。特に会計調査人制度については、職業会計人としての公認会計士と税理士の夫々の職域を巡る利害関係と共に、会計監査に代る会計調査とは何かの監査論上の問題も極めて困難な事態が予想される。従って、「問題点」及び「試案」の改正事項の中で、制度に拘わる事項ではない、「計算規定」の中の「会計プロパー」の事項である「資本準備金及び繰延資産」についての改正は、今回の商法改正で実現可能な殆ど唯一の事項であり、利害錯綜する制度的事項の改正が停滞しても、この会計事項の改正の実現をはかることにより、会社法改正を実現したと云う実績をあげることが出来る筈である。この意味においても、「問題点」に提示された「資本準

備金」を、「試案」において削除し、また、「繰延資産」についても、「試案」は、「なお検討する」として、極めて消極的に取扱い、今次の会社法改正で具体化することは事実上見送る姿勢をとっていることは極めて残念である。

2. 「資本準備金及び繰延資産」について意見を述べている団体は極めて少い。それらの意見を、法務省民事局参事官室の各界意見の分析では極めて簡単に次の如く要約している。

「資本準備金および繰延資産につき包括規定を定めることについては、資本準備金について殊に消極意見が多い。会計サイド経済界も必ずしも賛成ではない」

この要約の仕方自体が問題であるが、会計サイドと云うのは、日本公認会計士協会を指しているものの如くであり、各大学の意見も相当数寄せられているが、その殆んどが法学部の商法研究会の意見であり、経済学部 of 会計学者の意見は皆無である。そして何よりも会計学者の団体としての日本会計研究学会の意見が表明されていないのはまことに奇異に感じられる。大学の経済学部の会計研究会および会計学会を抜きにして、日本公認会計士協会の意見のみをもって「会計サイド」として要約するのはいかにも片手落ちである。大学の経済学部に対して意見の照会はなかったのかどうか。大学本部に宛てて照会があり、大学としては法律に関することであるから法学部のみに回答を求め、経済学部や経営学部に対しては連絡しなかったのではないかと思われる。然し、法学部のない大学の経済学部等はどのように取扱われたのか、何れにしても、経済学部としての意見の表明が皆無であり、会計学者の団体としての日本会計研究学会および日本経営学会としての意見の表明もなされていないようである。

アメリカにおいては、AAA(アメリカ会計学会)とAICPA(アメリカ公認会計士協会)が、夫々相競う形で研究活動を行い、積極的に意見の表明を行っているのに対し、我が国の場合、日本公認会計士協会が詳細な意見の表明を行っているのに、日本会計研究学会、日本経営学会の意見の表明がないまま、「会計サイド」として一括されているのは如何なるものであろう。

3. 日本会計研究学会は、早稲田大学新井清光教授を委員長とし、ほか8

名より成る特別委員会を設け、「企業会計原則と商法計算規定」と題し、昭和63年9月13日付けでその研究成果を発表した。この研究成果の全般的な紹介や評論は本稿の目的ではないのであるが、この特別委員会の研究期間が、昭和61年と62年度の2年間であり、正に「問題点」および「改正試案」が公表され、之に対する各界の意見が問われている期間であったし、この委員会の研究テーマとオーバーラップしている問題であるので、「商法計算規程」に焦点を絞って、「問題点」や「改正試案」の事項の中の、「会計プロパー」の問題たる「資本準備金及び繰越資産」について論及し、意見を表明することが期待された。

然し、研究成果の発表の内容をみると、先づ、特別委員会の研究目的と研究の趣旨において、「本委員会の研究の主たる対象は、企業会計原則にあり、したがって商法計算規定についての研究は、企業会計原則の研究上必要な限りにおいてこれを行うもの」としており、「企業会計原則の根本的な見直し（再構築）のために研究を行うのが本委員会の研究の趣旨である」としており、「商法計算規定」への取組み姿勢が全く消極的である。

特別委員会報告の中で、4－3制度的理論の整合性の欠如において、企業会計原則が商法に対して提言している事項または企業会計原則自体における規定事項と商法計算規定との間に喰いちがいが依然みうけられるものとして、例えばとして①商法における「包括規定」（基本原則）の設定、②商法における繰延資産の限定列举、③剰余金概念をめぐる商法との不一致等を挙げている。

然しながら、繰延資産については、企業会計原則注解(15)の繰延資産の概念規定による繰延資産項目と天災等により生じた巨額な損失の繰延経理を区別せずに規定している点を、「会計理論の放棄であり、また自主性のない会計原則といわざるをえない」と会計原則の自己批判をしているだけで、繰延資産項目の商法の8項目限定列举の拡張或いはその方法としての「包括規定」化については、何らの見解も表明していない。

また、資本剰余金についても、(注解19)において、「合併差益のうち消滅した会社の利益準備金に相当する金額については、資本剰余金としないこと

ができる」としている点について、「これは、商法計算規定（第288条ノ2第3項）との調整上止むをえない規定であるとしても、本来資本剰余金とされるべき合併差益の一部が利益剰余金になりうることに、一般原則に定める資本剰余金と利益剰余金の峻別規定とも低触すると考えられる。」として、専ら企業会計原則内部の整合性の欠如を指摘するにとどまっている。そして資本剰余金の範囲については、「贈与剰余金、保険差益等を含むその他に資本剰余金がその他の剰余金の区分に表示され、結果的には利益剰余金と同性質のものとして取り扱われていることも指摘されるべき問題であろう」として、正に問題点を指摘するにとどまって、商法改正のために折角提示された「問題点」、「改正試案」の資本準備金に関連する事項については、企業会計原則第三、貸借対照表原則五のDと、いわゆる圧縮記帳を認めた注解24が理論的整合性を欠いているとして、「今後、国庫補助金、工事負担金等の会計学的性格についての吟味とともにその再検討が必要であると考えられる」としている。日本会計研究学会の特別委員会が、2年間の研究の結果として、このような消極的な内容の報告では、「資本準備金以外のいわゆるその他の資本剰余金については、現状において企業会計上必ずしも意見が統一されておらず、資本準備金の定義を商法の規定で明定することは困難と認められる」とされることとなるのは止むを得ないようである。

付。「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点」に対する意見

昭和59年5月9日、法務省民事局参事官室から「問題点」について、関係各界（法曹界、大学、経済団体、その他関係団体）に対して意見照会がなされ、これに対し、昭和60年1月末日までに112通の意見書が提出された。意見書提出団体の内訳は次の通りである。

#### 一．裁判所及び弁護士会

- (1) 各高等裁判所・地方裁判所
- (2) 日本弁護士連合会

## 二. 各大学法学部等

(1)広島修道大学商法研究会, (2)東洋大学法学部小関建二教授, (3)岡山大学法学部商法担当教官, (4)近畿大学商法研究会, (5)明治学院大学法学部松岡和生教授, (6)明治大学商法研究会, (7)日本大学商法研究, (8)日本大学法学部商法研究会, (9)独協大学法学部商法研究会, (10)八幡大学理事長梶山純教授, (11)日本大学会社法研究会, (12)富山大学経済学部大野正道助教授, (13)香川大学法学部, (14)九州大学商法研究会, (15)成蹊大学法学部商法担当者, (16)慶応義塾大学商法研究会, (17)立命館大学法学部商法担当, (18)中央大学法学部商法研究会, (19)金沢大学法学部商法研究室, (20)龍谷大学法学部商法担当者

## 三. 各種経済団体

(1)日本商工会議所ほか各地30商工会議所, (2)日本化学工業会, (3)日本新聞協会, (4)中小企業家同友会全国協議会, (5)日本建設業団体連合会, (6)日本ゴム工業会, (7)日本電機工業会, (8)全国中小企業団体中央会, (9)中部経済連合会, (10)日本鉱業協会, (11)全国商工団体連合会, (12)商工組合中央金庫, (13)日本民間放送連盟, (14)日本船主協会, (15)日本ガス協会, (16)日本貿易会, (17)日本自動車工業会, (18)日本建設業経営協会, (19)電気事業連合会, (20)日本鉄鋼連盟, (21)名古屋中小企業投資育成株式会社, (22)関西経済連合会, (23)経済団体連合会, (24)日本証券業協会, (25)日本農業機械工業会, (26)日本民営鉄道協会, (27)東京中小企業投資育成株式会社, (28)大阪中小企業投資育成株式会社, (29)東京・大阪証券取引所, (30)日本印刷工業会, (31)日本造船工業会, (32)全国銀行協会連合会, (33)全国地方銀行協会, (34)信託協会, (35)日本損害保険協会, (36)全国商工会連合会, (37)大阪工業会, (38)全国商店街振興組合連合会, (39)全国相互銀行協会

## 四. その他の関係団体

(1)関東信越税理会, (2)日本公証人連合会, (3)全国青色申告会総連合, (4)全国青年税理士連盟, (5)日本公認会計士協会, (6)日本司法書士会連合会, (7)第一税理士協議会, (8)日本証券アナリスト協会, (9)日本内部監査協会, (10)税経新人会全国協議会, (11)中小企業診断協会, (12)全国法人会総

連合, (13)全国経理研究会, (14)日本監査役協会, (15)産業経理協会, (16)名古屋株式事務研究会, (17)日本税理士会連合会, (18)全国株懇連合会・東京株式懇談会, (19)大阪株式事務懇談会, (20)商事法務研究会・経営法友会, (21)日本法律家協会, (22)全国専門税理士協会

#### 参考資料

1. 社団法人商事法務研究会 別冊商事法務77, 大小会社区分立法等の問題点, 各界意見の分析 法務省民事局参事官室編
2. 法務省民事局参事官室 大小(公開・非公開)会社区分立法及び合併に関する問題点
3. 法務省民事局参事官室 商法・有限会社法改正試案
4. 日本会計研究学会特別委員会 企業会計原則と商法計算規定
5. 同文館 飯野利夫 財務会計論